

Audience publique du 10 décembre 2009

Recours formé par
Monsieur ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25338 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 29 janvier 2009 par Maître Michel Molitor, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 octobre 2008 ayant déclaré partiellement non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2001 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Michel Molitor au greffe du tribunal administratif en date du 27 mai 2009 pour le compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Laurent Bizzotto, en remplacement de Maître Michel Molitor, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

En date du 23 août 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, ci-après désigné par « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001, ci-après désigné par « *le bulletin* ».

Aux termes du bulletin, l'imposition diffère de la déclaration notamment en ce que le bureau d'imposition a ajouté à la fortune d'exploitation une créance de Monsieur ... à l'encontre de l'administration des Contributions directes d'un montant de ... LUF.

Par courrier du 25 octobre 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du bulletin. Suite à cette réclamation, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », prit position par décision du 30 octobre 2008, en admettant la réclamation comme étant partiellement fondée, mais en la rejetant en ce qu'elle visait à faire constater que la créance en remboursement d'impôts ne soit pas incluse

dans l'assiette de la fortune imposable au 1^{er} janvier 2001. Ce refus partiel est fondé sur les considérations suivantes :

« en ce qui concerne les autres éléments de fortune »

Considérant que le bureau d'imposition a retenu les autres éléments de fortune comme suit :

- créance d'impôts :	...
- avoirs en compte etc.	...
- titres	...
- parts de sociétés	...
- Métaux précieux etc.	...
total :	... francs

Considérant que le réclamant conteste surtout le principe de l'imposition à l'impôt sur la fortune d'une créance d'impôt de... francs se rapportant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1991 à 1993 ;

Que la créance d'impôt de ... francs soumise à l'impôt sur la fortune concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1991 à 1995 ; que le principe de l'imposition de la créance d'impôt relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1994 et 1995 n'a pas été critiqué par le réclamant ;

Considérant que les droits à des remboursements d'impôt constituent un élément de fortune imposable en vertu du paragraphe 67 alinéa 1 numéro 1 BewG ;

Considérant que selon l'appréciation du réclamant, la créance d'impôt sur le revenu des personnes physiques se rapportant aux années 1991 à 1993 n'aurait été établie définitivement en son chef que suite à une décision directoriale ... du 16 février 2004 ;

Considérant cependant que la susvisée décision n'a fait qu'annuler des bulletins erronément émis ; que l'effet de cette annulation est à considérer comme étant ex tunc, de sorte que l'inexistence de ces bulletins ab initio doit être admise ;

Considérant que c'est antérieurement à la date-clé du 1er janvier 2001, relevante pour le bulletin critiqué, et notamment déjà le 15 février 2000 que la Cour administrative a confirmé (n° du rôle 11578C) l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1991 à 1993 et a définitivement arrêté, implicitement, le droit au remboursement d'impôt y relatif d'un montant total de ... francs ;

que ce montant représentait dès lors une créance imposable en vertu du paragraphe 67 alinéa 1 numéro 1 BewG à la date clé du 1er janvier 2001 ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 janvier 2009, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, et subsidiairement à l'annulation de la prédite décision directoriale, pour autant qu'elle a rejeté partiellement la réclamation introduite à l'encontre du bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours

introduit contre une décision du directeur ayant tranché sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur la fortune. Le recours subsidiaire en annulation doit dès lors être déclaré irrecevable. Le recours principal en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que par jugement du 25 août 1999 (n° 10625 du rôle), le tribunal administratif aurait annulé les bulletins de l'impôt sur le revenu lui adressés pour les années 1991, 1992 et 1993 et que ledit jugement aurait été confirmé par la Cour administrative par un arrêt du 15 février 2000 (n° 11578C du rôle).

Malgré une demande de remboursement d'un trop perçu en termes d'impôt sur le revenu, le bureau de recette de l'administration des Contributions directes aurait informé le demandeur par courrier du 8 mai 2000 de son incapacité de rembourser ledit montant en raison de l'opposition du bureau d'imposition. Le 14 septembre 2000, le bureau d'imposition compétent de l'administration des Contributions directes aurait émis trois nouveaux bulletins d'impôt sur le revenu pour les années concernées, ainsi que le décompte afférent, qui aurait fait ressortir une dette d'impôt de l'ordre de ... LUF à sa charge, tenant compte des avances déjà réglées par lui. Suite à une réclamation introduite en date du 6 novembre 2000 contre ces bulletins, le directeur aurait procédé à l'annulation desdits bulletins par une décision du 16 février 2004, en constatant la prescription extinctive de 5 ans relativement à l'impôt sur le revenu des années 1991 à 1993. Suite à cette annulation, l'administration des Contributions directes aurait remboursé en date du 15 juin 2004 un trop perçu, en l'occurrence un montant de ... LUF.

En droit, le demandeur conclut en premier lieu à la réformation de la décision directoriale déferée pour excès de pouvoir. Plus particulièrement, il reproche au directeur d'avoir intégré dans l'assiette de sa fortune imposable au 1^{er} janvier 2001 une créance sur l'administration des Contributions directes, bien qu'à cette même date, cette dernière aurait refusé de reconnaître cette créance, et, bien au contraire, aurait constaté l'existence d'une dette à son égard.

Le demandeur souligne que le droit au remboursement d'un impôt ne pourrait provenir que d'une décision sur la cote d'impôt. Il donne à considérer que dans le présent cas, le bureau d'imposition se serait plus précisément opposé à tout remboursement, en faisant état d'un courrier du bureau de recette du 8 mai 2000. Il précise encore que le tribunal administratif, dans son jugement précité du 25 août 1999, n'aurait pas réformé les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années concernées en ordonnant un remboursement d'un trop perçu d'impôts, mais aurait procédé à leur annulation tout en renvoyant l'affaire devant le directeur, et que suite à ce jugement, l'administration aurait émis de nouveaux bulletins d'impôt sur le revenu ainsi que le décompte afférent, toujours sans reconnaître un droit au remboursement dans son chef, mais bien au contraire, en affirmant un solde d'impôt à sa charge. Il insiste sur le fait que ce ne serait que suite à la décision directoriale du 16 février 2004, intervenue sur réclamation et ayant annulé sur base de la prescription extinctive de 5 ans les bulletins de l'impôt sur le revenu concernés, qu'il se serait vu reconnaître un droit au remboursement et qu'enfin, le 15 juin 2004, il aurait obtenu la restitution du trop perçu. Il soutient que conformément à l'interprétation donnée par les tribunaux du paragraphe 150 AO, il incomberait au bureau d'imposition de statuer sur la réalité d'un droit au remboursement d'un impôt, et, plus particulièrement, dans l'hypothèse où l'administration n'entendrait pas exécuter le remboursement d'un trop perçu d'impôt, elle devrait matérialiser son refus par un bulletin, constituant une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt.

Le demandeur soutient ainsi qu'en l'espèce, l'administration n'aurait statué sur la réalité de son droit au remboursement que postérieurement à la date clé du 1^{er} janvier 2001.

Il fait encore valoir que le bureau d'imposition l'aurait induit en erreur en l'informant par extrait du 6 avril 2000 d'un solde créditeur en faveur de l'administration des Contributions au titre des années concernées, et soutient qu'il aurait appartenu au bureau d'imposition, respectivement au directeur, de prendre une décision suite à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années concernées par le tribunal administratif.

Le demandeur rappelle qu'au 1^{er} janvier 2001, l'administration des Contributions directes aurait émis des bulletins de l'impôt sur le revenu et un décompte faisant ressortir une dette d'impôt à sa charge. En retenant qu'à cette même date, une créance d'impôt aurait existé, le directeur aurait commis une erreur manifeste d'appréciation.

En second lieu, le demandeur reproche au directeur une violation de la loi. A cet égard, il cite le paragraphe 14 de la loi modifiée de l'impôt sur la fortune du 16 octobre 1934 (VStG), erronément qualifiée de loi d'évaluation des biens et valeurs dans la requête introductive, ainsi que le paragraphe 12, alinéa 2 de la loi modifiée d'évaluation des biens et valeurs (Bewertungsgesetz) du 16 octobre 1934 (BewG).

Il donne à considérer que la créance dont fait état le directeur en l'espèce aurait été litigieuse et que l'administration des Contributions directes ne se serait prononcée sur la réclamation introduite contre les bulletins émis le 14 septembre 2000 qu'en date du 16 février 2004.

A cet égard, le demandeur soutient que les créances litigieuses, c'est-à-dire celles dont le recouvrement s'avère douteux en raison de circonstances particulières, seraient à évaluer à leur valeur probable de recouvrement, compte tenu des circonstances du cas, mais sans qu'il soit possible de tenir compte des circonstances qui ne pouvaient pas encore être envisagées à la date d'évaluation.

Dans ce contexte, il expose qu'à la date d'évaluation, il n'aurait pas eu les moyens d'envisager la position future de l'administration quant au bien-fondé et quant à la quotité de la créance, ceci d'autant plus que les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années concernées ainsi que le décompte afférent émis le 14 septembre 2000 mettraient à sa charge un solde en faveur de l'administration. Il continue que ce ne serait que plus tard, que l'administration des Contributions directes, par l'intermédiaire de son directeur, aurait changé de position en annulant les bulletins antérieurement émis et en faisant ainsi naître la créance au remboursement d'un trop perçu en date du 16 février 2004. Il en conclut que la décision ayant fait naître cette créance au remboursement serait postérieure à la date d'évaluation de la fortune au 1^{er} janvier 2001, de sorte qu'elle ne saurait être prise en compte au titre de cette évaluation.

Le délégué du gouvernement, de son côté, conclut au rejet du recours en réformation et soutient que ce serait à juste titre que le directeur aurait décidé que le droit au remboursement de l'impôt trop payé serait né en date du 15 février 2000 et aurait de ce fait été inclus dans l'assiette de la fortune imposable au 1^{er} janvier 2001. Il continue en affirmant que ce serait encore à juste titre que le directeur aurait retenu que le droit au remboursement constituerait un élément de la fortune imposable en vertu du paragraphe 67 (1), point 1 BewG,

visant les créances en capital et notamment des droits à des remboursements ou à des bonifications d'impôt.

Le délégué du gouvernement fait encore état du point 27 de la Vermögenssteuerrichtlinie (VeSteR) relative au paragraphe 67 (1), point 1 BewG.

Le représentant étatique conclut que ce serait la Cour administrative, par son arrêt du 15 février 2000, qui aurait consacré l'existence du droit au remboursement dans le chef du demandeur dans son principe et que l'extrait de compte émis par le bureau de recettes le 6 avril 2000 aurait confirmé cette réalité. Il donne à considérer que le courrier du bureau de recettes de Luxembourg du 8 mai 2000 n'aurait pas remis en cause l'existence de ce droit au remboursement dans son principe, mais aurait tout simplement informé le demandeur qu'il ne saurait être procédé au remboursement des excédants repris sur l'extrait de compte.

Le représentant étatique souligne que la décision directoriale du 16 février 2004 n'aurait fait qu'annuler des bulletins erronément émis et que du fait de cette annulation l'inexistence de ces bulletins *ab initio* devrait être admise. Cette décision directoriale du 16 février 2004 n'aurait ainsi qu'une valeur déclarative et non constitutive dans la mesure où elle n'aurait pas créé des droits au remboursement dans le chef du demandeur. Ce droit au remboursement serait au contraire né par l'arrêt de la Cour administrative du 5 février 2000 précité, nonobstant le fait que le remboursement effectif n'ait eu lieu qu'en 2004.

Le délégué du gouvernement continue que dès le 15 février 2000, le droit au remboursement aurait constitué une créance en capital certaine et exigible et non pas une créance litigieuse. Il en conclut que l'argumentation du demandeur basée sur les paragraphes 150 et suivants AO ne serait pas pertinente.

Le demandeur, dans son mémoire en réplique, conteste l'existence d'une créance dans son chef dès l'arrêt de la Cour administrative du 15 février 2000, et soutient que cette créance ne trouverait son origine que dans la décision du directeur du 16 février 2004. En conséquence, il appartiendrait au directeur d'agir en conformité avec le paragraphe 12 VStG et il soutient qu'à la date de la fixation de la fortune imposable, il aurait existé non pas une créance d'impôt, mais bien une dette d'impôt à sa charge. Le demandeur conteste encore l'existence d'une créance certaine et exigible dans son chef au jour du 1^{er} janvier 2001, en faisant état de la position de l'administration des Contributions directes dans la mesure où le bureau de recettes lui aurait communiqué le 6 avril 2000 un extrait de compte présentant un solde créditeur à sa charge et d'un courrier du 8 mai 2000 de l'administration des Contributions directes s'opposant à tout remboursement. Dans la mesure où le principe sinon le quantum du remboursement aurait été litigieux, ce serait à tort que le délégué du gouvernement aurait soutenu qu'à la date du 15 février 2000 le droit au remboursement aurait constitué une créance en capital certaine et exigible.

Le demandeur conclut que si par impossible, il devrait être retenu par le tribunal qu'une créance ait pu naître antérieurement au 1^{er} janvier 2001, l'évaluation de cette créance devrait reposer sur le paragraphe 14 BewG et devrait dans ce contexte être considérée comme une créance irrécouvrable au sens de l'alinéa 2 dudit paragraphe 14, ne pouvant pas être prise en considération et, subsidiairement, comme une créance litigieuse dont les circonstances de remboursement n'auraient pu être déterminées que postérieurement au 1^{er} janvier 2001.

Quant à l'affirmation du délégué du gouvernement suivant laquelle, suite à l'annulation des bulletins d'imposition de l'impôt sur le revenu des années litigieuses, ceux-ci devraient être considérés comme n'ayant pas existé *ab initio*, le demandeur donne à considérer que ces actes litigieux auraient bien été passés. Il fait valoir que reconnaître l'inexistence de ces bulletins reviendrait à admettre l'absence d'un élément essentiel du bulletin d'imposition. Dans la mesure où il ne serait pas contesté que les éléments impératifs prévus par le paragraphe 211 AO seraient mentionnés sur lesdits bulletins, il ne serait pas possible de soutenir que ceux-ci soient inexistantes. Même si ces bulletins avaient été contraires à la décision de la Cour administrative du 15 février 2000, leur existence ne saurait être niée pour autant.

La situation à la date clé de fixation est, en vertu du paragraphe 63 BewG, décisive pour la consistance et l'évaluation des biens. Les parties s'accordent pour situer cette date au 1er janvier 2001.

Aux termes du paragraphe 67 (1) point 1 BewG, font partie de la fortune sous la rubrique de « *sonstiges Vermögen* » « *verzinsliche und unverzinsliche Kapitalforderungen jeder Art, soweit sie nicht unter Ziffer 2 fallen* », parmi lesquels il convient également de ranger les droits à des remboursements ou à des bonifications d'impôt, et plus particulièrement les excédants d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune (« L'évaluation des biens et droits », commentaire des paragraphes 57 à 77 de la loi du 16 octobre 1934 (BewG) Lauterbourg/Trausch, dans Etudes fiscales, n° 78/79 de décembre 1988, p. 226).

Il s'ensuit qu'une créance à l'égard de l'administration des Contributions en restitution d'un excédant d'impôt sur le revenu, tel que c'est le cas en l'espèce, est en principe à ranger parmi la fortune mobilière du contribuable et est susceptible d'être soumise à l'impôt sur la fortune dans les conditions prévues par la loi.

Les créances en capital au sens du paragraphe 67 (1), point 1 BewG, sont, conformément au paragraphe 14 BewG, à évaluer en principe suivant leur valeur nominale, à moins qu'il existe des circonstances particulières justifiant une évaluation supérieure ou inférieure, étant précisé encore qu'aux termes du point 2 du paragraphe 14 BewG précité, des créances irrécouvrables ne sont pas prises en compte aux termes de l'impôt sur la fortune (paragraphe 14 : « (1) *Kapitalforderungen, die nicht im Paragraph 13 bezeichnet sind, und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. (2) Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben ausser Ansatz (...)* »).

En l'espèce, le demandeur soutient que le directeur aurait dû exclure de l'assiette de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001, la créance en remboursement d'un impôt trop payé, principalement au motif que cette créance ne serait née que par la décision du directeur du 16 février 2004 et, subsidiairement, s'il devait être jugé qu'une créance ait pu naître dans son chef avant la date clé du 1^{er} janvier 2001, au motif qu'il s'agirait d'une créance sur l'administration qui était litigieuse et qu'il n'était pas en mesure d'évaluer en date du 1^{er} janvier 2001.

Il convient dès lors d'examiner si, en l'espèce, à la date clé du 1^{er} janvier 2001 à laquelle la fortune imposable du demandeur a été évaluée, la créance en restitution d'un impôt trop payé existait et pouvait valablement être prise en considération dans le cadre de la détermination de l'assiette de l'impôt sur la fortune.

Le délégué du gouvernement soutient que la créance en restitution de l'impôt trop payé aurait pris naissance dès l'arrêt de la Cour administrative du 15 février 2000, tandis que le demandeur donne à considérer qu'une telle solution ne saurait être retenue en l'espèce, dans la mesure où les bulletins initialement émis le 20 juillet 1995 auraient été annulés par le tribunal administratif dans son jugement du 25 août 1999, confirmé par la Cour administrative par le prédit arrêt du 15 février 2000, sur la base du non-respect d'une formalité substantielle lors de l'instruction du dossier, mais n'auraient pas été réformés. Le demandeur estime au contraire que la créance contre le trésor public aurait trouvé son origine uniquement dans la décision du directeur du 16 février 2004.

Un droit au remboursement d'un impôt trop payé prend naissance au plus tard au moment d'une décision de l'administration, respectivement d'une instance de recours impliquant un remboursement et, dans l'hypothèse d'avances, au plus tard au moment de l'émission du bulletin fixant la cote d'impôt. Néanmoins, un droit au remboursement peut être pris en considération à titre d'élément de la fortune imposable même antérieurement à ces décisions, s'il existe au jour de la fixation des perspectives tangibles que des impôts seront remboursés (point 27 de la Vermögenssteuerrichtlinie (VStER) relative au paragraphe 67 point 1, n° 1, Code fiscal sub paragraphe 54 BewG).

Il ressort des éléments du dossier soumis au tribunal qu'en date du 14 septembre 2000, le bureau d'imposition Luxembourg 6 a émis les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1991 à 1993 à l'égard du demandeur et qu'en conséquence de ces bulletins, compte tenu des montants retenus à titre de l'impôt sur le revenu pour les années concernées compensés avec les avances d'ores et déjà payées par le contribuable, le décompte du 14 septembre 2000 faisait ressortir un solde en faveur de l'administration de ... LUF. Aux termes de la lettre de réclamation du 6 novembre 2000 introduite par le demandeur contre ces bulletins, celui-ci a fait état de la prescription de l'impôt sur le revenu au titre des années 1991 à 1993 et a ainsi réclamé le remboursement de l'intégralité de l'impôt sur le revenu d'ores et déjà payé pour les années en question.

Dans sa décision du 16 février 2004, le directeur a fait droit à cette réclamation et a annulé les prédits bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1991, 1992 et 1993, en admettant l'argumentation du demandeur suivant laquelle la prescription quinquennale était acquise relativement à l'impôt sur le revenu pour les années concernées. Il se dégage de la décision directoriale du 16 février 2004 que compte tenu des règles relatives à la prescription de 5 ans et compte tenu des effets d'une renonciation à la prescription signée par le

demandeur en date du 3 août 1995, la prescription était acquise en l'espèce au 1^{er} janvier 2000, dans la mesure où l'interruption de la prescription n'a pu avoir pour effet de proroger le délai de prescription qu'au plus tard jusqu'au 31 décembre 1999. Les bulletins de l'impôt sur le revenu du 14 septembre 2000 ont ainsi été émis à un moment où la prescription était d'ores et déjà acquise, de sorte qu'ils ont été émis en violation des règles tenant à la prescription relativement à l'impôt sur le revenu.

C'est à juste titre que le délégué du gouvernement a relevé que par sa décision du 16 février 2004, le directeur n'a fait que constater une situation juridique préexistante, c'est-à-dire une prescription acquise par l'effet de la loi dès le 1^{er} janvier 2000, mais que cette décision n'avait pas un effet constitutif d'un droit nouveau, qui n'aurait pu prendre naissance qu'à travers ladite décision directoriale.

Contrairement à l'argumentation du demandeur, le fait que la Cour administrative n'a pas réformé les bulletins d'impôt sur le revenu émis en 1995 ne porte pas à conséquence. Il est certes vrai que le tribunal administratif, confirmé par la Cour administrative, n'a pas réformé lesdits bulletins émis le 20 juillet 1995, mais a prononcé l'annulation de ces bulletins, en constatant une violation procédurale dans l'instruction du dossier préalablement à l'émission desdits bulletins. Il est ainsi certes vrai que les juridictions administratives ne se sont pas prononcées sur le bien-fondé de la créance d'impôts retenue dans lesdits bulletins, ni d'ailleurs sur un droit à restitution d'un impôt trop payé. Néanmoins, force est de constater qu'à la date où le jugement du tribunal administratif du 25 août 1999 est devenu définitif, soit au jour du prononcé de l'arrêt de la Cour administrative en date du 15 février 2000, la prescription extinctive relativement à l'impôt sur le revenu pour les années concernées était acquise, tel qu'il a été retenu ci-dessus, de sorte que *de facto*, à partir de cette date, le bureau d'imposition ne pouvait valablement émettre de nouveaux bulletins en remplacement des bulletins antérieurs annulés, et en constatant une dette fiscale à charge du demandeur pour les années concernées. Le droit en restitution des avances payées pour les années 1991 à 1993 est ainsi la conséquence inévitable de l'arrêt précité de la Cour administrative.

Le tribunal est dès lors amené à retenir qu'à la date du 1^{er} janvier 2001, date clé pour l'évaluation des éléments de fortune imposable du demandeur dans la présente affaire, le droit à restitution de l'impôt sur le revenu payé à titre d'avance pour les années concernées était d'ores et déjà né.

S'il est vrai qu'au 1^{er} janvier 2001 cette créance à restitution était litigieuse en apparence, dans la mesure où à ce moment le bureau de recettes s'opposait à une restitution de l'impôt et le bureau d'imposition mettait au contraire à charge du demandeur une dette fiscale, cette contestation n'est pas de nature à invalider la conclusion retenue ci-avant, dans la mesure où les bulletins émis le 14 septembre 2000 ont été annulés dans la suite par le directeur qui a admis l'argumentation du demandeur sur le fondement de l'acquisition de la prescription extinctive, étant précisé que l'annulation desdits bulletins par le directeur a eu pour effet d'anéantir rétroactivement lesdits bulletins, et que, par ailleurs, en annulant lesdits bulletins, le directeur a, tel qu'il a été retenu ci-dessus, constaté une situation juridique préexistante, mais n'a pas créé un droit nouveau. Compte tenu des éléments du dossier, il convient de retenir qu'il existait au jour de la fixation, soit au 1^{er} janvier 2001, des perspectives tangibles que les avances payées en trop seraient remboursées.

Le fait qu'au jour du 1^{er} janvier 2001, respectivement au jour du dépôt de la déclaration de l'impôt sur la fortune, le demandeur ne pouvait pas savoir qu'en 2004, le directeur allait annuler les bulletins émis en 2000 ne porte pas à conséquence.

En principe, une créance en capital doit être prise en considération si elle est née à la date clé pour l'évaluation de la fortune, même si le montant exact de la créance n'est pas encore certain à cette date (Roessler/Troll, BewG Kommentar, sub paragraphe 12, p. 5, n° 2). Pareillement, le fait qu'il existe un litige juridique au sujet d'une créance en capital n'exclut pas la prise en compte de cette créance. Afin de déterminer si une telle créance est à prendre en compte, et pour quel montant, dépend en première ligne de l'appréciation subjective de la situation juridique par le contribuable lui-même (Roessler/Troll, BewG Kommentar précité, sub. paragraphe 12 BewG, p. 12, n° 18). Il convient encore de relever qu'afin de déterminer si une créance en capital est douteuse (« *zweifelhaft* »), il convient de se référer à la date clé (« *Stichtag* ») et aux circonstances ayant existé à ce moment (commentaire précité, p. 12, n° 17).

En l'espèce, il est certes vrai que l'annulation des bulletins émis en septembre 2000 n'a été prononcée par le directeur que le 16 février 2004. Néanmoins, le droit à restitution de l'impôt payé, se fondant sur la prémisse de l'acquisition de la prescription extinctive relativement à l'impôt sur le revenu pour les trois années concernées, combinée avec les effets de l'annulation des bulletins émis en 1995 par le tribunal administratif dans son jugement du 25 août 1999, confirmé par la Cour administrative le 15 février 2000, était revendiqué par le demandeur dès l'année 2000, et plus particulièrement dans le cadre de sa lettre de réclamation du 6 novembre 2000 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu émis le 14 septembre 2000, ainsi que déjà antérieurement dans une lettre du 19 avril 2000 au bureau de recettes, soit en toute hypothèse antérieurement à la date du 1^{er} janvier 2001.

Au 1^{er} janvier 2001, la créance en remboursement d'impôts trop payés existait en droit, tel qu'il a été retenu ci-dessus, et était à cette même date revendiquée en tant que telle par le demandeur, qui dans le cadre de l'appréciation juridique de sa situation estimait disposer d'une créance en remboursement. L'existence de cette créance ne dépendait d'ailleurs pas de circonstances qui ne se seraient produites que dans la suite. Le fait que *de facto*, elle n'était reconnue qu'ultérieurement par l'administration ne porte pas à conséquence, étant donné que la position erronée de l'administration à un moment donné ne saurait constituer un obstacle à l'existence de cette créance.

Compte tenu des considérations qui précèdent, le tribunal est amené à conclure qu'au jour du 1^{er} janvier 2001, la créance en capital en restitution d'un excédant d'impôt sur le revenu existait et a valablement pu être prise en compte dans l'assiette de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001.

Cette conclusion n'est pas énervée par les affirmations du demandeur suivant lesquelles le droit au remboursement d'un excédant d'impôt ne pourrait naître que d'une décision de l'administration des Contributions sur la cote d'impôt, et que, par ailleurs, il incomberait au bureau d'imposition de statuer sur la réalité du droit au remboursement. Les jurisprudences citées à cet égard par le demandeur ne sont pas pertinentes en l'espèce. Dans ces affaires le tribunal administratif a retenu qu'un litige à propos de la restitution d'impôts trop payés ne pourrait être porté devant le tribunal administratif qu'en présence d'un élément décisionnel à ce titre, impliquant ainsi l'obligation pour l'administration, conformément au paragraphe 150 (2) AO, si elle refuse d'exécuter le droit au remboursement du trop payé

d'impôt, qui est né par la réformation d'un bulletin de l'impôt par une instance de recours, de matérialiser ce refus par un bulletin qui pourra alors être déféré aux juridictions administratives comme constituant une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt. Cette solution retenue, qui a trait à la question d'un recours effectif en cas d'un impôt trop payé dans l'hypothèse où la restitution d'office est refusée, n'est pas concluante dans la présente hypothèse où il s'agit de vérifier si un droit au remboursement, susceptible d'être pris en compte comme élément de la fortune du contribuable, existait à un moment donné. Cette solution n'implique pas qu'un droit au remboursement d'un trop payé d'impôt ne puisse exister qu'à partir du moment où le bureau d'imposition a émis un bulletin sur cette question. Plus particulièrement, dans la présente affaire le demandeur ne saurait déduire des principes dégagés par les jurisprudences citées par lui que le droit au remboursement ne puisse valablement avoir pris naissance qu'à partir du moment où le directeur a annulé les bulletins émis en 2000 par sa décision du 16 février 2004. C'est à tort que le demandeur invoque les dispositions du paragraphe 150 AO, en vertu duquel « 1) *Kann die Rückzahlung entrichteter Steuern verlangt werden, so genügt zur Geltendmachung des Anspruchs, dass der Antrag rechtzeitig schriftlich oder mündlich bei einem Finanzamt gestellt wird. Dieses hat ihn der zuständigen Stelle zu übermitteln. 2) Wird ein Erstattungsanspruch abgelehnt, so ist ein Bescheid zu erteilen .. (...) »*, dans la mesure où ladite disposition règle non pas les conditions de la naissance d'une créance à restitution, mais les conditions dans lesquelles cette créance peut être revendiquée à l'égard de l'administration (« *Geltendmachung des Anspruchs* »). S'il est vrai qu'il a été dégagé des dispositions du paragraphe 150 AO que l'existence du droit au remboursement ne doit pas forcément être établie au moment de la demande en restitution, cette disposition n'exclut pas que le droit au remboursement ne puisse pas avoir pris naissance antérieurement à la décision par laquelle le bureau d'imposition statue sur une demande en remboursement.

Ce n'est pas parce que l'administration n'a reconnu et exécuté que plus tard le droit au remboursement que ce droit ne pouvait pas avoir légalement pris naissance antérieurement. S'il est regrettable que le bureau d'imposition n'a pas tiré les conséquences qui s'imposaient légalement de l'arrêt de la Cour administrative du 15 février 2000, combinée avec les effets de la prescription extinctive de 5 ans, cette attitude ne peut pas avoir pour effet d'empêcher la naissance du droit au remboursement à une date antérieure que celle à laquelle il a finalement été reconnu par l'administration.

C'est par ailleurs à tort que le demandeur soutient que dans la mesure où la créance serait litigieuse, elle ne devrait pas être prise en considération ou du moins devrait être évaluée à une moindre valeur et que la décision du 16 février 2004 du directeur qui aurait fait naître la créance ne pourrait pas être prise en compte au titre de cette évaluation. Il est vrai que des créances en capital dont le montant est litigieux, ne sont pas forcément prises en compte à hauteur de leur valeur nominale, mais sont évaluées à leur valeur probable de recouvrement. Leur évaluation dépend en effet de la perspective plus ou moins grande de recouvrer l'intégralité de la valeur nominale de la créance. Tel n'est pas le cas en l'espèce. Force est en effet de constater qu'en l'espèce, c'est le principe même du droit au remboursement et partant de la créance en capital à l'égard du fisc qui était en apparence litigieux, et moins le quantum de ce droit. En effet, la question litigieuse en l'espèce était celle de savoir si, tel que réclamé par le demandeur dès l'année 2000, la prescription extinctive relativement à l'impôt sur le revenu pour les années 1991 à 1993 était acquise. Une fois cette question tranchée dans le sens du constat de l'acquisition de la prescription, cette solution implique forcément la reconnaissance d'un droit au remboursement de l'intégralité des avances payées pour les années concernées, puisque l'effet de la prescription extinctive

réduirait la charge fiscale à titre de l'impôt sur le revenu pour les années concernées à zéro, étant précisé que par ailleurs les avances payées à l'administration au titre de ces mêmes années n'étaient pas litigieuses en l'espèce. Or, tel qu'il a été retenu ci-avant, la créance au remboursement existait déjà au 1^{er} janvier 2001, même si elle n'a été reconnue de fait par l'administration qu'en 2004, par le biais de la décision directoriale du 16 février 2004 ayant procédé à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu émis le 14 septembre 2000. Cette créance a de plus été revendiquée en tant que telle par le demandeur dès l'année 2000, de sorte que celui-ci ne saurait valablement soutenir que l'existence de la créance ait dépendu de circonstances ne pouvant pas être envisagées à la date d'évaluation.

C'est encore à tort qu'à travers son mémoire en réplique, le demandeur soutient que la créance devrait être considérée comme une créance irrécouvrable au sens de l'alinéa 2 du paragraphe 14 BewG, dans la mesure où cette disposition ne vise que des créances en capital qui sont irrécupérables, notamment compte tenu de l'insolvabilité absolue du débiteur, ce qui n'est pas le cas en l'espèce où l'administration refusait seulement de reconnaître le droit au remboursement.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur pouvait valablement, sans commettre un excès de pouvoir et sans violer la loi, refuser la réclamation du demandeur tendant à exclure la prise en compte de la créance en restitution d'un impôt trop payé dans l'assiette d'imposition de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001. Il s'ensuit que le recours en réformation est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

déclare irrecevable le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,

Martine Gillardin, premier juge,

Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 10 décembre 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.12.2009

Le Greffier du Tribunal administratif